

FELIPE SPRICIGO COSER

**ESTUDO DOS PROCEDIMENTOS DE CONTROLES INTERNOS EM
EMPRESA DE TRANSPORTE URBANO DE PASSAGEIROS**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Rogério João Lunkes.

FLORIANÓPOLIS
2015

Felipe Spricigo Coser

ESTUDO DOS PROCEDIMENTOS DE CONTROLES INTERNOS EM EMPRESA DE TRANSPORTE URBANO DE PASSAGEIROS

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, e aprovada em sua forma final pela banca constituída pelos professores abaixo mencionados.

Florianópolis, 07 de dezembro de 2015.

Professor Dr. Marcelo H. Dutra

Coordenador de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Banca Examinadora:

Professor Dr. Rogério João Lunkes

Orientador

Professora. Dra. Valdirene Gasparetto

Membro

Professor Dr. Erves Ducati

Membro

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por ter-me dado a oportunidade da vida, e rodeado de grandes amigos e ótimos familiares, os quais fizeram parte do meu crescimento ético e profissional.

Agradeço muito a meus pais e a meu irmão mais velho, que souberam me dar educação e fizeram com que eu aprendesse a viver e a correr atrás de meus sonhos.

Meus primos Matheus, Marcelo, Thaís, Vanessa, Beatriz, Maiara, Natani, Lethycia, Bruna, José e Vinícius, também merecem meus agradecimentos, pois sempre estiveram ao meu lado aumentando cada vez mais minha vontade de viver e de me tornar alguém melhor.

Também sou grato aos meus chefes e colegas de trabalho, em especial ao Marlon, à Magda e ao Alexandre, os quais me deram a oportunidade de emprego, me apoiaram quanto à preparação do trabalho e são grandes amigos meus.

Agradeço a minha namorada Natalia que me apoiou durante todo o tempo que estamos juntos, com a qual aprendi muito sobre a vida e me incentivando e acalmando quando necessário.

Devo acrescentar também minha gratidão a todos os professores que me auxiliaram para chegar até o fim da graduação, em especial a meu orientador Rogério, o qual é um ótimo professor e me despertou maior interesse pelo curso de Ciências Contábeis com a matéria de controladoria.

RESUMO

Este trabalho visa propor melhorias nos procedimentos de controles internos adotados nos setores de compras, almoxarifado, contas a receber, contas a pagar e tesouraria. É um estudo de caso de uma empresa de transporte urbano de passageiros, localizada na região da Grande Florianópolis, Santa Catarina. Inicialmente, são descritos os métodos de controles internos adotados pela empresa nestes setores. Para a coleta de dados, foi adotado o uso do método de observação sistemática; foram feitas entrevistas com os funcionários e com o *controller* no primeiro semestre de 2015. Estudou-se a opinião de alguns autores a fim de compreender métodos existentes de controles internos que podem ser aplicados nestas áreas e, com base nestes, fazer a comparação com os adotados pela entidade. Por fim, são feitas algumas sugestões de melhorias como a melhor divisão das tarefas dos funcionários, adoção de um setor de auditoria, melhor esclarecimento das responsabilidades de cada funcionário, assim como de suas rotinas internas, entre outros fatores que beneficiariam a empresa.

Palavras-chave: Controle interno, Transporte urbano, Princípios de controle.

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1: FLUXOGRAMA DO SETOR DE CONTAS A PAGAR.....	37
FIGURA 2: FLUXOGRAMA DO SETOR DE COMPRAS	40
FIGURA 3: COFRE PARA A ARRECADAÇÃO DOS MOLOTES DOS COBRADORES..	42

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – CARACTERÍSTICAS DO AUDITOR INTERNO.....	18
--	----

SIGLAS

BRT – *Bus Rapid Transit*

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica

ERP – *Enterprise Resource Planning*

GPS – *Global Positioning System*

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

NBC P – Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais

NBC T – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas

NTU – Associação Nacional das Empresas de Transportes Urbanos

UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
1.1	TEMA E PROBLEMA	12
1.2	OBJETIVOS	12
1.2.1	Objetivo Geral	12
1.2.2	Objetivos Específicos.....	12
1.3	JUSTIFICATIVA.....	13
1.4	METODOLOGIA	14
1.4.1	Enquadramento Metodológico	14
1.4.2	Procedimentos para elaboração do roteiro de entrevista	15
1.4.3	Aplicação da entrevista com roteiro semi-estruturado	15
1.5	ESTRUTURA DO TRABALHO	16
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	17
2.1	AUDITORIA.....	17
2.1.1	Auditoria Interna.....	18
2.1.2	Auditoria Externa.....	19
2.2	CONCEITOS DE CONTROLE INTERNO	20
2.3	PRINCÍPIOS DE CONTROLE INTERNO	23
2.3.1	Responsabilidade dos funcionários	23
2.3.2	Rotinas internas	24
2.3.3	Acesso aos ativos	25
2.3.4	Segregação de funções	25
2.3.5	Confronto dos ativos com os registros	26
2.3.6	Amarrações do sistema	26
2.3.7	Auditoria interna	27
2.3.8	Controle Custos/Benefícios	27
2.4	CONTROLES ESPECÍFICOS POR DEPARTAMENTO	28
2.4.1	Contas a pagar	28
2.4.2	Almoxarifado	29
2.4.3	Compras	30
2.4.4	Contas a Receber	31
2.4.5	Tesouraria	31
2.5	AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO	32

2.6	ESTUDOS SIMILARES	34
3	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	35
3.1	CARACTERÍSTICAS DA EMPRESA.....	35
3.2	MÉTODOS DE CONTROLES INTERNOS DA ENTIDADE.....	35
3.2.1	Contas a Pagar	36
3.2.2	Almoxarifado	37
3.2.3	Compras	39
3.2.4	Contas a Receber	41
3.2.5	Tesouraria	41
3.3	ANÁLISE DOS CONTROLES UTILIZADOS	43
3.3.1	Contas a pagar	43
3.3.2	Almoxarifado	44
3.3.3	Compras	45
3.3.4	Contas a receber	46
3.3.5	Tesouraria	47
3.4	SUGESTÕES PARA ADEQUAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS.....	48
3.4.1	Contas a pagar	49
3.4.2	Almoxarifado	49
3.4.3	Compras	50
3.4.4	Contas a receber	50
3.4.5	Tesouraria	51
4	CONCLUSÕES.....	52
	REFERÊNCIAS	54

1 INTRODUÇÃO

Neste estudo é apresentada a importância da utilização de controles internos pelas empresas de transporte urbano de passageiros e como estes são aplicados em um estudo de caso realizado com uma entidade deste ramo de atuação localizada na região da Grande Florianópolis.

Empresas de transporte urbano de passageiros têm sua importância social diretamente relacionada ou aumento do número de habitantes em uma determinada área. O crescimento populacional tem como consequência a expansão das civilizações, fazendo com que escolas, hospitais e locais de trabalho acabem por se distanciarem de alguns indivíduos.

Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (2010), em 2010 o total da população brasileira ultrapassava os 190 milhões, sendo 84% urbana e 16% rural, enquanto em 1960 esse número era de aproximadamente 70,9 milhões, sendo 45% urbana e 55% rural. Ou seja, a população brasileira aumentou de forma considerável nas últimas décadas, principalmente na área urbana.

Devido ao grande crescimento da população urbana, as distâncias entre as residências dos indivíduos e de suas atividades diárias tendem a aumentar, fazendo com que as pessoas necessitem se locomover cada vez mais para chegar até seu destino e para isto, muitas pessoas optam por utilizar o transporte coletivo para alcançar seus objetivos.

Segundo o G1 (2015), em uma pesquisa realizada com mais de duas mil pessoas em 142 municípios brasileiros informou que “Um quarto dos brasileiros [25% dos entrevistados] adota o ônibus como seu principal meio de locomoção para se deslocar para suas tarefas diárias, como trabalho e estudo”, a pesquisa informa ainda que 24% dos entrevistados que raramente utilizam ou não utilizam o transporte público como meio de locomoção, afirmam que este leva muito tempo para chegar ao destino desejado.

De acordo com os dados do G1 (2015), percebe-se que o transporte urbano no Brasil possui significativa importância, devido a suprir as necessidades básicas de uma considerável parte da população, no entanto, ainda há um percentual considerável de indivíduos que não utilizam esse meio de transporte devido a sua baixa velocidade.

O problema do transporte urbano de passageiros em relação a sua velocidade pode ser resolvido com investimentos do governo em BRT (*Bus Rapid Transit*), também conhecido

como corredor exclusivo para ônibus. Segundo a Associação Nacional das Empresas de Transportes Urbanos (NTU), o BRT “é um sistema de transporte coletivo de passageiros que proporciona mobilidade urbana rápida, confortável, segura e eficiente por meio de infraestrutura segregada com prioridade de ultrapassagem, operação rápida e frequente, excelência em marketing e serviço ao usuário” (NTU, 2015).

As empresas de transporte urbano de passageiros têm seu preço definido pelo mercado, fazendo com que a redução de custos seja muito importante para que estas se tornem sustentáveis e possam fazer novos investimentos benéficos à população. O uso do sistema BRT é uma grande vantagem para estas empresas em relação à redução de custos, no entanto, há outros modos de se alcançar estes objetivos, onde um deles é a utilização de controles internos eficientes.

Com o mercado cada vez mais competitivo e a presença de futuras licitações, é necessário procurar meios e implantar procedimentos que visem à sustentabilidade da empresa, o que pode ajudar na sua permanência. Os controles sobre as operações de uma entidade buscam um melhor desempenho de suas atividades quanto à prevenção de fraudes, erros e redução de custos.

Uma entidade com controles eficazes minimiza o risco de custos desnecessários que podem vir a surgir devido à desatenção ou à falta presencial de algum funcionário; por exemplo, o esquecimento de registrar uma nota fiscal no sistema da empresa, que pode vir a gerar a falta de pagamento da mesma, resultando em juros cobrados pelo fornecedor.

Com a redução de custos, as empresas de transporte podem passar a fazer mais investimentos como a renovação de sua frota, bancos mais confortáveis, ar condicionado, sistema de GPS (*Global Positioning System*), entre outros que beneficiariam a empresa e a população. Sendo assim, a utilização de bons controles internos por estas empresas é interessante também para a população.

Busca-se com este estudo analisar os procedimentos utilizados em uma empresa de transporte urbano de passageiros nos setores de contas a pagar, almoxarifado, compras, contas a receber e tesouraria; e sugerir formas para melhorar estes controles, a fim de reduzir custos e beneficiar todos os indivíduos relacionados com esta empresa e seus serviços prestados.

1.1 TEMA E PROBLEMA

A empresa selecionada para o estudo de caso apresentado neste trabalho é considerada de médio porte, fazendo com que o grau de complexidade dos procedimentos da empresa tenda a se tornar mais elevado, sujeitando a entidade a possíveis distorções destes durante as tarefas realizadas por seus colaboradores de forma equivocada ou fraudulenta.

Nesta direção, Attie (2011, p. 283) afirma que “a ausência de controles adequados, para as empresas de estruturas complexas, as expõe a riscos inúmeros e infundáveis de toda espécie”.

Este trabalho tem como tema a importância para as entidades da adoção de controles internos eficientes e, com base nos dados colhidos em uma empresa de transporte urbano de passageiros, quais procedimentos podem ser aplicados para aumentar os benefícios gerados pelos controles internos desta entidade.

Para fim deste estudo busca-se responder a seguinte questão: *os procedimentos adotados pela empresa em estudo estão de acordo com os definidos pelo sistema de controle interno?*

1.2 OBJETIVOS

A fim de se responder a questão de pesquisa, foram estabelecidos cinco objetivos, sendo um geral e quatro específicos.

1.2.1 Objetivo Geral

Esta pesquisa tem como objetivo geral propor sugestões, com o apoio da literatura na área de Ciências Contábeis, a fim de melhorar os procedimentos operacionais em relação aos controles internos adotados pela empresa de transporte urbano de passageiros em estudo.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para se atingir o objetivo geral, foram definidos alguns objetivos específicos:

1.2.2.1 Desenvolver os conceitos e princípios de auditoria e controle interno a partir das Ciências Contábeis.

1.2.2.2 Descrever os procedimentos operacionais da empresa estudada nas áreas de contas a pagar, compras, almoxarifado, contas a receber e tesouraria.

1.2.2.3 Identificar os procedimentos de controles internos nas áreas mencionadas acima.

1.2.2.4 Propor ajustes nos processos e procedimentos de controle interno nas áreas estudadas da empresa.

1.3 JUSTIFICATIVA

Este tema foi selecionado devido à importância social que as empresas de transporte urbano de passageiros possuem no Brasil. De acordo com o IBGE (2010), a população brasileira em 2010 era de aproximadamente 190 milhões e segundo a Empresa Brasil de Comunicação (2015) 25% da população brasileira utiliza o ônibus como principal meio de transporte para realização de atividades do seu cotidiano.

Pode-se dizer que empresas deste ramo de atuação merecem atenção devido a grande influência que possuem em relação às necessidades da população. Este foi mais um dos motivos que levou a adoção deste tema para efetuar um estudo de caso com uma empresa desta área.

Este trabalho também se justifica devido à relevância da adoção de controles internos eficientes para a proteção de ativos, realização dos objetivos definidos e redução de custos visando a continuidade sustentável das empresas.

O tema foi definido também devido à oportunidade do autor de estudar mais sobre o assunto no seu local de trabalho e de se destacar devido às sugestões de melhorias oferecidas, pois seus superiores incentivam novas ideias a fim de melhorar cada vez mais a entidade como um todo.

1.4 METODOLOGIA

Neste capítulo são esclarecidos os métodos adotados para a elaboração do trabalho, iniciando pelo enquadramento metodológico classificando o tipo de pesquisa, em seguida são apresentados os procedimentos de elaboração e aplicação do roteiro da entrevista utilizada para obter informações sobre a empresa estudada como um todo e sobre seus controles internos.

1.4.1 Enquadramento Metodológico

Neste estudo utilizou-se da pesquisa bibliográfica, pois foram necessários livros, artigos científicos e pesquisas virtuais para servir como base na identificação de métodos eficientes utilizados no controle dos ativos das entidades.

De acordo com Martins (2008, p. 86), a pesquisa bibliográfica “é o ponto de partida de toda pesquisa, levantamento de informações feito a partir de material coletado em livros, revistas, artigos, jornais, *sites* da internet e em outras fontes escritas, devidamente publicadas”.

Caracteriza-se também como uma pesquisa descritiva, pois busca apresentar os métodos que a entidade utiliza em relação a seus controles internos por meio de entrevistas com roteiro semi-estruturado e de observação sistemática.

Segundo Gil (2002, p. 42), “uma pesquisa descritiva tem como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, o estabelecimento de relações entre variáveis.” Ressalta também que uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como questionários e a observação sistemática.

Após a descrição dos controles utilizados, é avaliada a efetividade dos mesmos e sugeridas melhorias a fim de informar a entidade. Martins Jr. (2008, p. 83) acrescenta que uma pesquisa descritiva “visa descobrir e observar fenômenos existentes, situações presentes e eventos, procurando descrevê-los, classificá-los, interpretá-los e avaliá-los, com o objetivo de aclamar situações para idealizar futuros planos e decisões”.

Foram analisadas outras pesquisas acadêmicas de estudos similares a fim de se fazer uma comparação de resultados sobre controles internos.

1.4.2 Procedimentos para elaboração do roteiro de entrevista

Optou-se por realizar entrevistas devido à maior praticidade no entendimento dos procedimentos utilizados pela entidade e devido à indicação de autores como Attie (2011), quando informa que o “conhecimento dos procedimentos de controle interno existentes é obtido mediante a entrevista informal com os responsáveis pela área” (ATTIE, 2011, p. 291).

Nas entrevistas foi utilizado um roteiro semi-estruturado com perguntas abertas sobre os métodos que a empresa utiliza em relação ao controle de algumas de suas atividades. Buscou-se fazer perguntas que deixassem o entrevistado falar abertamente sobre o assunto a fim de explorar a situação em questão e entender cada passo relacionado ao controle.

Como base para entrevista, foram feitas as seguintes perguntas:

- 1) Qual a sua função na empresa?
- 2) Quais procedimentos são efetuados para a execução das suas atividades diárias?
- 3) Existem casos específicos onde estes procedimentos são alterados?
- 4) É preciso a autorização de alguma outra pessoa ou departamento entre o início e o fim de alguma atividade?
- 5) Qual pessoa realiza a conferência de suas atividades e com que frequência?

Em momentos onde a resposta era insatisfatória devido ao mau entendimento do entrevistador ou pela omissão de fatos relevantes, foram elaboradas questões improvisadas no momento da entrevista para esclarecer tais pontos e confirmar o real procedimento utilizado para o controle da atividade. As entrevistas foram realizadas em caderno de anotações do autor.

1.4.3 Aplicação da entrevista com roteiro semi-estruturado

A entrevista foi efetuada durante o primeiro semestre de 2015, explicando-se o motivo da pesquisa ao *controller* e aos funcionários dos setores de contas a pagar, almoxarifado, compras, contas a receber e tesouraria, assim como as regras de anonimato e a confidencialidade de sua identidade e da empresa.

Procurou-se entrevistar os funcionários para identificar como realmente são executados os procedimentos diários de seu trabalho nos setores em estudo. O *controller*, que

tem influência considerável na empresa em estudo e se assemelha a um gerente geral, também foi entrevistado, no entanto, as perguntas feitas foram mais de confirmação se os procedimentos especificados pelos funcionários estavam completos ou se havia algum fato omissos que deveria ser acrescentado à pesquisa.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho foi dividido em quatro capítulos para o melhor entendimento.

O primeiro capítulo trata da introdução ao tema, relatando a importância das empresas de transporte urbano de passageiros no Brasil e como a utilização de controles internos eficientes pode beneficiar essas entidades. Este é dividido em cinco subcapítulos, os quais tratam do tema e problema; dos objetivos que se almeja alcançar; a justificativa para a escolha do tema; a metodologia, descrevendo os procedimentos utilizados; e a estrutura do trabalho, informando o que é relatado em cada capítulo.

O segundo capítulo trata do referencial teórico, apresentando a definição de auditoria e a sua divisão entre interna e externa; o conceito de controle interno; apresenta os princípios de controles internos; exemplifica meios de controle normalmente adotados em determinadas áreas das empresas; como identificar se um controle é eficaz ou não; e, por fim, são apresentados estudos similares para a comparação de resultados.

O terceiro capítulo se refere à apresentação e análise dos dados, onde são descritos algumas características da empresa estudada; os métodos que a entidade utiliza para a realização das tarefas diárias; é feita uma análise a fim de identificar se a empresa adota os princípios de controles internos nos setores estudados; e são sugeridas modificações em alguns dos processos da empresa a fim de beneficiá-la.

No último capítulo são descritos as conclusões do autor referente ao trabalho realizado e são propostas algumas sugestões para futuras pesquisas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo é apresentado o conteúdo necessário para o entendimento e elaboração da pesquisa realizada com a empresa escolhida, sendo assim, é apresentado o conceito de auditoria e sua classificação em interna e externa; controle interno; e os métodos para aplicar estes controles.

2.1 AUDITORIA

Pode-se dizer que auditoria é uma técnica de análise das demonstrações contábeis e dos processos das atividades da empresa, que busca verificar a fidedignidade das demonstrações contábeis e se estas estão de acordo com os princípios e normas de contabilidade, assim como verificar o grau de eficiência dos controles internos e a que pontos estes são suficientemente organizados e planejados, evitando erros e fraudes.

Attie (2010, p. 247) afirma que como “regra geral, todo trabalho de auditoria se inicia com o conhecimento do controle interno aplicado pela empresa”.

Auditoria é geralmente aplicada por pessoas especializadas, que podem ser internas ou externas à entidade, as quais procuram encontrar confirmações, através da análise de documentos, da veracidade das informações oferecidas pela entidade.

Auditoria, de acordo com Crepaldi (2004, p. 23), é “o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade”, traz também o objetivo como sendo “o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada”, e seu objeto como “o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrativo, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a legitimidade dos atos”.

Crepaldi (2004, p. 30) afirma também que uma das vantagens da auditoria é a influência psicológica que gera sobre os funcionários, pois “ao saberem que há um controlador, inibem qualquer iniciativa de cometer irregularidades”.

A auditoria pode ser classificada em dois tipos: auditoria interna e auditoria externa.

2.1.1 Auditoria Interna

A auditoria interna é uma técnica utilizada para controlar continuamente todos os registros e operações da entidade, pois quem realiza esta tarefa possui um contrato de trabalho com a entidade justamente para esta realização.

Franco e Marra (2009, p. 219) afirmam que a vantagem de se ter uma auditoria interna é “a existência, dentro da própria organização, de um departamento que exerce permanentemente controle – prévio, concomitante e consequente – de todos os atos da administração”.

Espera-se do auditor interno que o mesmo se certifique que os controles da entidade realmente estão sendo aplicados, funcionem e sejam vantajosos para a empresa na relação custo-benefício, caso não o sejam, é função do auditor reorganizar os processos a fim de encontrar uma maneira para realizar tal controle de modo mais viável e que seja eficiente quanto ao alcance dos objetivos da entidade.

Para Attie (2010, p. 246) o auditor interno possui as seguintes funções:

- Revisa e avalia a eficiência, a adequação e a aplicação dos controles contábeis, financeiros e operacionais;
- Verifica se estão sendo cumpridas, corretamente, as políticas, os procedimentos e os planos estabelecidos;
- Examina o grau de confiabilidade das informações contábeis e outras obtidas dentro da organização; e
- Avalia a qualidade de desempenho das tarefas delegadas.

No Quadro 1 são especificadas algumas características de um auditor interno segundo Hernandez (2012, p. 4).

Quadro 1 – Características do auditor interno

	Sujeito	Vínculo com a empresa	Ação e objetivo	Finalidade	Relatório principal	Usuários do trabalho	Responsabilidade
Auditor Interno ou Operacional	Funcionário da empresa	Contrato de trabalho	Principalmente, examinar os controles internos e avaliar a eficiência e eficácia da gestão.	Promover melhoria nos controles operacionais e na gestão de recursos.	Recomendações para melhoria dos controles internos e eficiência administrativa.	A empresa	Trabalhista

Fonte: Adaptado de Hernandez (2012, p. 4).

Apesar de o auditor interno possuir um vínculo empregatício com a entidade, é preciso que o mesmo tenha determinada independência para que não seja influenciado ou reprimido

pelos demais funcionários e acabe por não conseguir exercer do modo mais correto possível o seu trabalho.

Cherman (2005, p. 5) afirma que “o auditor é funcionário da empresa, mas como executa auditoria contábil e operacional, deve ter certa independência dentro da entidade. Se for subordinado ao departamento contábil ou administrativo, pode sofrer pressões quando da execução de seus trabalhos”.

A existência de um auditor interno dentro da empresa se faz importante, pois este busca sempre melhorar as formas de proteger os ativos da entidade e de procurar métodos mais eficientes e menos onerosos para alcançar os objetivos da entidade.

2.1.2 Auditoria Externa

A auditoria externa, também conhecida como auditoria independente, consiste em verificar as demonstrações financeiras com o objetivo de analisar a veracidade das informações fornecidas pela entidade e fornecer aos usuários da informação um parecer da situação financeira, econômica e patrimonial da empresa auditada.

Para Attie (2010, p. 244), a auditoria independente “realiza o exame das demonstrações contábeis de uma empresa com o propósito de expressar uma opinião sobre a justeza com que se apresentam a situação financeira e o resultado das operações para o período examinado”.

Crepaldi (2004, p. 48) complementa dizendo que a auditoria externa:

Constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão do parecer sobre a adequação com que estes representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do Patrimônio Líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada consoante as normas brasileiras de contabilidade.

Para a realização das tarefas de um auditor externo, o mesmo deve estar habilitado com seu registro do Conselho Regional de Contabilidade (CRC) como Contador, deve ter reconhecida experiência no campo da auditoria, e estar completamente de acordo com a NBC P 1 que apresenta as normas profissionais de auditor independente.

Conforme Cherman (2005), um auditor externo se diferencia de um auditor interno por não ter vínculo empregatício; por possuir maior grau de independência em relação à empresa;

executar apenas a auditoria contábil; ter como único objetivo a emissão de um parecer; o número de testes realizados pelo auditor externo é menor; sua remuneração se baseia nos honorários; e, geralmente, reporta-se aos acionistas ou diretores.

Apesar do foco da auditoria externa estar relacionada às demonstrações financeiras, a NBC T 11 informa que o estudo dos controles internos da entidade também se faz necessário a fim de identificar o risco da auditoria, uma vez que fraudes ou erros podem influenciar de forma relevante nos registros e nos saldos contábeis.

Segundo Schnidger (2014), a auditoria externa, apesar de não servir como consultoria, pode trazer benefícios às entidades ao encontrar falhas, equívocos ou erros de processos não percebidos anteriormente. Complementa ainda que o auditor externo tem a obrigação de comunicar à administração caso encontre alguma deficiência nos controles internos utilizados pela entidade, caso contrário, estará indo contra a NBC TA 265 – Comunicação de Deficiência de Controles Internos.

2.2 CONCEITOS DE CONTROLE INTERNO

Pode-se dizer que o controle interno é uma ferramenta fundamental para as empresas que buscam um melhor posicionamento no mercado, pois tem como consequência a redução de custos desnecessários e mais segurança nas informações geradas pelos seus processos, os quais, provavelmente, são utilizados como base para a tomada de decisão.

Hernandez (1998, p. 67) informa que os controles internos são divididos em administrativos e contábeis, onde os contábeis “são aqueles relacionados à proteção dos ativos e à validade dos registros contábeis”. Quanto aos controles administrativos, afirma que são “o plano de organização e todos os métodos e procedimentos relacionados com a eficiência operacional (...)”.

Migliavacca (2004, p. 18) incrementa que:

Controles administrativos incluem, mas não se limitam, ao planejamento organizacional, procedimentos e registros que se referem aos processos de decisão ligados à autorização de transações pela administração. Essa autorização sendo uma função gerencial associada diretamente à responsabilidade de atingir os objetivos da organização, e sendo o ponto inicial para estabelecer controles contábeis sobre as transações.

Controles Contábeis são compostos pelo plano organizacional, procedimentos e registros que se referem à salvaguarda dos ativos e à veracidade dos registros

financeiros, e consequentemente são desenhados para prover um certo nível de certeza [...].

Cherman (2005, p. 14) dá alguns exemplos de controles internos:

São exemplos de controles contábeis:

Sistema de conferência, aprovação e autorização;

Segregação de funções (estabelece que uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis);

Controles físicos sobre ativos;

Auditoria interna.

São exemplos de controles administrativos:

Análise estatística de lucratividade;

Treinamento de pessoal;

Estudos de tempos e movimentos;

Análise de variações entre os valores orçados e os incorridos;

Controle dos compromissos assumidos mas ainda não realizados economicamente.

Para por em prática as atividades da empresa é necessário que a alta administração faça um planejamento estabelecendo todas as etapas e procedimentos a serem realizados entre o início e o fim destas, onde estes devem estar ao alcance da entidade e ser considerados os mais eficientes e eficazes possíveis conforme os objetivos e necessidades da empresa.

Estes procedimentos devem ser suficientemente organizados de modo a ser um controle administrativo, alcançando os objetivos da organização, servindo como ponto inicial para implantação de controles contábeis e evitando brechas para a ocorrência de fraudes ou erros. Após postos em prática, os procedimentos devem ser controlados continuamente, com o intuito de comprovar a efetiva realização de todas as etapas do planejamento e, se necessário, propor melhorias.

Sobre controle, Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 72) afirmam que “a função controlar consiste em averiguar se as atividades efetivas estão de acordo com as planejadas”, esclarecem também que, de acordo com Oliveira (2005), “controlar é comparar o resultado das ações com padrões previamente estabelecidos, com a finalidade de corrigi-las, se necessário”.

Fayol (1994, p. 130) conceitua que:

O controle consiste em verificar se tudo ocorre de conformidade com o plano adotado, com as instruções emitidas e com os princípios estabelecidos. Tem por objetivo apontar falhas e erros, para retificá-los e evitar sua reincidência; aplica-se a tudo: coisas, pessoas, processos etc.

A utilização de controles internos eficientes está diretamente ligada à evidenciação de demonstrações contábeis com informações fidedignas e à precaução quanto à necessidade de

realizar futuras retificações de erros, contudo, as próprias demonstrações e os registros contábeis também podem ser usados como forma de controle e podem auxiliar na identificação de controles administrativos ineficientes.

Attie (1998, p. 201) traz que "a função da contabilidade como instrumento de controle administrativo é hoje unanimemente reconhecida. Um sistema de contabilidade que não esteja apoiado em um eficiente controle interno é, até certo ponto, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas nos seus relatórios".

A contabilidade serve como controle, pois é uma ferramenta que deve auditar cada lançamento realizado na empresa, no entanto, não se pode utilizá-la como único meio de controle, pois esta não inibe a ocorrência de fraudes. Um exemplo seria o registro indevido da saída de um produto do estoque para o benefício particular de um funcionário, onde a contabilidade não tem acesso ao real fim do produto. Por isso, a contabilidade não deve ser o único meio de controle da entidade; deve-se sempre procurar meios alternativos, mais eficazes e específicos para cada atividade da empresa.

Quando bem planejado e aplicado o controle de um procedimento, espera-se que ele traga maior conforto para a entidade, pois o mesmo é visto como uma importante ferramenta para a proteção dos ativos da entidade e para evitar possíveis erros e fraudes ocasionadas pelo pessoal interno e/ou externo.

Conforme o CFC, NBC T 16.8:

Controle interno compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados com a finalidade de:
 Salvar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
 Dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
 Propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
 Estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
 Contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
 Auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

Para que um sistema de controle interno se torne eficiente, Attie (2010, p. 153) afirma que ele deva possuir as seguintes características:

Plano de organização que proporcione apropriada segregação de funções entre execução operacional, custódia dos bens patrimoniais e sua contabilização;
 Sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controle eficiente sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas;
 Observação de práticas similares no cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização; e
 Pessoal com adequada qualificação técnica e profissional, para a execução de suas atribuições.

Na adoção e planejamento de um sistema de controles, a administração pode se apoiar nos princípios de controle internos, os quais podem auxiliar para que os processos da entidade alcancem a eficiência almejada.

2.3 PRINCÍPIOS DE CONTROLE INTERNO

Alguns autores definem a existência de princípios de controles internos, os quais podem ser postos em prática pelas empresas com a finalidade de reduzir os custos que estão relacionados à ocorrência de erros ou fraudes durante o período de execução das tarefas diárias de cada funcionário.

Os princípios de controles internos não definem métodos específicos que podem ser utilizados por todas as empresas, de acordo com Jund (2003, p. 228) “não podemos definir um modelo padrão de controle, tal como manual que pudesse ser seguido”.

Estes princípios de controle destacam formas que as empresas podem usar como base para a proteção de seus ativos, no entanto, nem todo método de controle deve ser adotado pelas entidades, pois segundo Attie (2010, p. 348) “cada companhia como uma entidade diferente estabelece o controle interno de acordo com suas reais necessidades”.

Apesar das peculiaridades da empresa em estudo, analisou-se que os princípios de controles internos podem ser adotados nos setores de contas a pagar, almoxarifado, compras, contas a receber e tesouraria, de modo a conceder um aumento dos benefícios gerados pelos controles realizados pela entidade.

Segundo Cherman (2005), existem oito princípios fundamentais de controles internos os quais são divididos em: responsabilidade dos funcionários, rotinas internas, acesso aos ativos, segregação de funções, confronto dos ativos com os registros, “amarrações” do sistema, auditoria interna e controle de custos/benefícios.

2.3.1 Responsabilidade dos funcionários

Este princípio traz a importância de esclarecer aos funcionários as responsabilidades de que possuem em relação às tarefas realizadas dentro da empresa.

Cherman (2005, p. 14) afirma que "as atribuições dos funcionários devem ser claras e definidas de preferência por escrito (em manuais). Ao definir as atribuições os erros e irregularidades são localizados mais facilmente, e as responsabilidades por omissão, detectadas".

Crepaldi (2004, p. 249) traz que a importância de impor responsabilidades é a de “assegurar que todos os procedimentos de controle sejam executados; detectar erros e irregularidades; apurar responsabilidades por eventuais omissões na realização das transações da empresa”.

Para Attie (2010, p. 156), este princípio busca determinar “para cada funcionário a noção exata de suas funções, incluindo as responsabilidades que compõem o cargo. A existência de organogramas claros determina linhas de responsabilidade e autoridade definidas por toda a linha hierárquica”.

Sendo assim, enfatiza-se a importância de a empresa delimitar responsabilidades para cada funcionário em relação às diversas etapas das operações da empresa, para que estes possam ser cobrados de seus superiores quanto à eficiência das tarefas realizadas; e que tão importante quanto impor responsabilidades é a conscientização dos empregados de tal fato, a qual deve ser feito de forma clara e registrada.

2.3.2 Rotinas internas

As rotinas internas da entidade devem ser bem esclarecidas para os funcionários para que os mesmos saibam, independente de seu tempo de experiência na empresa, quais as atividades que devem ser exercidas e como funcionam os procedimentos da entidade.

Para Crepaldi (2004), a empresa deve ter um manual com todas as suas rotinas internas, as quais compreendem formulários internos e externos (requisição de material, mapa de licitação, ordem de compra, fichas de lançamentos contábeis, etc.); instruções de preenchimento e destinação dos formulários; evidências das execuções do controle (assinaturas, carimbos, etc.); e procedimentos internos dos setores da empresa.

Cherman (2005) concorda com Crepaldi (2004), e utiliza, praticamente, as mesmas palavras para definir este princípio de controle interno.

2.3.3 Acesso aos ativos

O princípio dos acessos aos ativos relata formas de proteger os ativos da entidade.

Segundo Crepaldi (2004, p. 252), os acessos aos ativos da empresa representam:

Manuseio de numerário recebido antes de ser depositado em conta corrente bancária;
Emissão de cheque sozinho (única assinatura);
Manuseio de cheques assinados;
Manuseio de envelopes de dinheiro de salários;
Custódia de ativos (dinheiro em caixa, cautelas de títulos, estoques, imobilizados etc.).

Para Cherman (2005, p. 15), "a empresa deve delimitar o acesso dos funcionários aos seus ativos. O acesso pode ser de forma direta (fisicamente) ou indireta (por documentos que autorizam a sua movimentação)".

Crepaldi (2004, p. 252) complementa exemplificando alguns controles físicos: "local fechado para o caixa; guarda de títulos em cofre; a fábrica estar totalmente cercada e revista na saída dos funcionários ou terceiros com embrulhos e carros (poderiam estar levando indevidamente bens da empresa)".

Com base em Cherman (2005) e Crepaldi (2004), pode-se informar que nos diversos setores das empresas, há alguns ativos que não competem a todos os funcionários o seu manuseio, por isso, é importante que a empresa defina métodos para restringir o acesso de pessoas não autorizadas a estes ativos, com o intuito de evitar a perda ou danos ao bem.

2.3.4 Segregação de funções

O quarto princípio de controles internos é o princípio da segregação de funções, que também é definido por Attie (2010), Cherman (2005) e Crepaldi (2004):

Sobre a segregação de funções Attie (2010, p. 155) afirma que:

Estabelece a independência para as funções de execução operacional, custódia física e contabilização. Ninguém deve ter sob sua inteira responsabilidade todas as fases inerentes a uma operação. Cada uma dessas fases deve, preferencialmente, ser executada por pessoas e setores independentes entre si.

Cherman (2005, p. 15) concorda afirmando que a segregação de funções "consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não possa ter acesso aos ativos e aos registros contábeis. Caso o funcionário tenha acesso aos ativos e aos registros contábeis ele poderia, por exemplo, desviar o ativo e baixá-lo contabilmente para despesa ou provisão".

Crepaldi (2004, p. 252) explica a importância deste princípio com um exemplo onde “caso o funcionário tenha acesso aos ativos e registros contábeis, poderia desviar fisicamente o ativo e baixá-lo contabilmente para despesa, o que ocultaria permanentemente essa transação”.

A segregação de funções o princípio que busca evitar que uma mesma pessoa seja responsável por controlar fisicamente algum ativo da empresa e por efetuar os registros contábeis referentes ao seu aumento ou redução, pois assim o mesmo pode manipular os dados, podendo ocasionar em perdas de ativos e de confiabilidade nas demonstrações contábeis da entidade.

2.3.5 Confronto dos ativos com os registros

Ao se confrontar os ativos com os registros, espera-se que estes tragam a mesma informação, no entanto, isso nem sempre acontece, por isso é importante que a empresa tenha o hábito de fazer essa verificação a fim de corrigir possíveis erros e de detectar fraudes.

Para Crepaldi (2004, p. 253), a empresa deve efetuar continuamente a confrontação dos seus ativos com os registros de contabilidade com o objetivo de detectar desfalques de bens ou de registros contábeis inadequados. O autor exemplifica este confronto como:

- Contagem de caixa e comparação com o saldo do razão geral;
- Contagem física de títulos e comparação com o saldo da conta de investimentos do razão geral;
- Conciliações bancárias [...]
- Inventário físico dos bens do estoque e do ativo imobilizado, confronto com os registros individuais e comparação do somatório dos saldos desses registros com o saldo da respectiva conta do razão geral.

Quanto a este princípio, é informado que a empresa deve verificar periodicamente se todos os ativos da entidade estão devidamente registrados e se todos os bens registrados ainda estão sob posse da mesma.

2.3.6 Amarrações do sistema

As “amarrações” do sistema buscam estabelecer que em um ciclo operacional, os setores da empresa devem conferir os serviços um do outro, independente do seu registro contábil, a fim de que a informação seja registrada de forma tempestiva e correta.

Este princípio, segundo Cherman (2005, p. 15), "estabelece que uma área controla a outra e a documentação emitida por um setor seja conferida por outro setor".

Crepaldi (2004) afirma que as “amarrações” do sistema necessitam de providências como a conferência independente do registro das transações contábeis; conferência independente dos cálculos (depreciações, provisões, atualização de dívidas, etc.); conferência da classificação contábil de todos os registros finais (ficha de lançamento ou *voucher*) por um contador experiente; estabelecimento de controles sequenciais sobre as compras e vendas, de forma a assegurar que essas transações sejam contabilizadas na época devida; as rotinas internas de controle devem ser determinadas de modo que uma área controle a outra.

2.3.7 Auditoria interna

O sétimo princípio dos controles internos é o da auditoria interna; Cherman (2005) e Crepaldi (2004) falam sobre sua definição e importância:

Cherman (2005, p. 16) relata que neste princípio "surge a figura do auditor interno cujas funções coincidem com os próprios objetivos da auditoria interna".

Para Crepaldi (2004, p. 256), “não adianta a empresa implantar um excelente sistema de controle interno sem que alguém verifique periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado”.

Sendo assim, o princípio da auditoria interna relata sobre a necessidade de a empresa ter um responsável por analisar se todos os demais princípios estão sendo aplicados, se todos os procedimentos e normas estabelecidos pela entidade estão sendo executados pelos funcionários e de forma tempestiva e correta.

2.3.8 Controle Custos/Benefícios

Este princípio busca informar que os benefícios gerados pelo sistema de controles internos adotados, não podem ser inferiores ao seu custo de aplicação.

Cherman (2005, p. 16) afirma que:

O custo do controle interno não deve exceder os benefícios que dele se obtém. Controles internos sofisticados geralmente são onerosos e podem gerar um excesso

de burocracia dentro da empresa. Controles mais rígidos devem ser implantados quando os valores envolvidos são relevantes.

Almeida (2003, p. 70) confirma informando que:

O custo do controle interno não deve exceder aos benefícios que dele se espera obter. Isso quer dizer que os controles mais sofisticados (normalmente mais onerosos) devem ser estabelecidos para transações de valores relevantes, enquanto os controles menos rígidos devem ser implantados para as transações menos importantes.

Sendo assim, pode-se dizer que este princípio informa que os custos necessários para a implementação dos controles internos não sejam superiores aos benefícios que estes podem gerar para a entidade, ou seja, a entidade deve analisar se o valor do bem não será muito elevado; se não demandará muito tempo dos funcionários; se este resolverá os problemas da entidade; e se o total do custo gerado não será superior ao fato de não ter implantado o controle.

2.4 CONTROLES ESPECÍFICOS POR DEPARTAMENTO

Apesar da dificuldade de se criar um modelo de controle, há alguns procedimentos que podem ser considerados básicos para o controle de cada departamento de uma entidade. Nesta seção são destacadas algumas formas de controle para as áreas do almoxarifado, compras, contas a pagar, contas a receber e tesouraria.

2.4.1 Contas a pagar

O setor de contas a pagar está diretamente relacionado com as dívidas da empresa, que dizem respeito ao salário dos funcionários, pagamento de fornecedores, taxas, impostos, pagamento de empréstimos, entre outros. Este setor é o responsável pelo acompanhamento, controle e autorização de pagamento dessas diversas dívidas, as quais devem ser conferidas e registradas periodicamente.

De acordo com Crepaldi (2004, p. 422), as obrigações da empresa compreendem normalmente “empréstimos a pagar; fornecedores de mercadorias; impostos a recolher; salários a pagar; outras obrigações; provisões”.

Attie (2010, p. 455) exemplifica alguns métodos comumente encontrados nesta área em relação aos controles internos:

Segregação de funções entre o setor de contas a pagar e tesouraria;
 Segregação de funções entre o setor de contas a pagar e o setor de compras;
 Sistema de autorização e aprovação para compras e pagamentos;
 Balanceamento periódico entre o setor de contas a pagar e contabilidade;
 Utilização de duas pessoas independentes para a assinatura de cheques;
 Cancelamento da documentação comprobatória após o pagamento;
 Atualização constante dos passivos a pagar sujeitos a variação do poder aquisitivo da moeda; e
 Controle de pagamentos para evitar atrasos e, conseqüentemente, multa ou juros de mora.

Conforme Cherman (2005, p. 105), alguns dos principais controles que podem ser adotados nesta área são: “mais de uma assinatura nos contratos de empréstimos; segregação de funções entre o controle de contas a pagar e a contabilidade; aprovação de pagamentos; controle das notas promissórias emitidas”.

Os controles deste setor visam proteger a entidade contra possíveis pagamentos em duplicidade ou o pagamento de dívidas não pertencentes à entidade; e visam repassar informações fidedignas para as demonstrações contábeis e, assim, conscientizar os usuários da informação do total das dívidas a serem pagas pela entidade.

2.4.2 Almoxarifado

O almoxarifado é o departamento responsável pela guarda e controle dos itens do estoque, onde, na empresa estudada, são na maior parte produtos de consumo rápido como peças; diesel; produtos de limpeza; material de escritório; e ferramentas, que são normalmente utilizadas para o conserto dos veículos, das quais algumas não são imobilizadas devido ao baixo valor unitário.

Cherman (2005, p. 103) afirma como principais formas de controle interno para os estoques:

- a) Controle contábil independente do controle físico; proteção adequada dos estoques; limitação do acesso ao estoque;
- b) Contagens físicas periódicas com controle permanente;
- c) Facilidade de manejo;
- d) Entrega de produtos mediante requisições autorizadas;
- e) Trabalho com quantidade máximas e mínimas;
- f) Segregação de funções de compra e guarda dos estoques.

Crepaldi (2004) mostra que um bom controle sobre os estoques possua segregação de funções entre o encarregado pelo controle dos estoques e o responsável pelo faturamento de vendas ou lançamento de compras.

Attie (2010, p. 348) traz alguns exemplos para o fortalecimento do controle em relação aos estoques:

- Segregação de função entre a guarda física dos estoques e a de contabilização;
- Autorização de compras por pessoal de nível;
- Utilização de coleta de preços para compras;
- Utilização de requisição de materiais para produção;
- Registro perpétuo de estoque;
- Determinação do ponto mínimo do estoque;
- Conciliação periódica entre o registro perpétuo e o razão sintético de estoques;
- Contagens rotativas do estoque;
- Sistema de custo integrado à contabilidade;
- Segregação de funções entre o setor de compras e o recebimento; e
- Contagem física quando da recepção e emissão de documento comprobatório.

Os controles no setor do almoxarifado buscam evitar que produtos entrem ou saiam do estoque sem o consentimento do contador e evitar que sejam roubados ou utilizados de forma indevida e não benéfica para a entidade.

2.4.3 Compras

O setor de compras é o responsável por efetuar as compras de material requisitadas pelo almoxarifado, para isso deve fazer pesquisas junto aos fornecedores para avaliar as condições de pagamento e fazer a melhor escolha em relação aos objetivos da empresa.

Segundo Attie (2011, p. 289), o ciclo do setor de compras pode ser definido como “pedido de compras, seleção do fornecedor, compra, recepção, controle físico, contabilidade, contas a pagar e pagamentos, devolução e abatimentos ou descontos obtidos”.

No setor de compras, os procedimentos devem seguir de acordo com os princípios de controle interno, os quais se assemelham aos procedimentos que devem ser adotados pelo setor de contas a pagar e almoxarifado.

Attie (2010) coloca como formas de controle a segregação de funções entre o setor de compras e o recebimento do material; a autorização de compras deve ser feita por pessoa qualificada; utilização de coleta de preços para compras; segregação de funções entre o setor de contas a pagar e o setor de compras; sistema de autorização e aprovação para compras e pagamentos.

2.4.4 Contas a Receber

O setor de contas a receber está relacionado à área da empresa que é responsável pelo controle dos recebimentos da entidade, no caso da empresa em questão, seria dizer que é responsável pelas receitas dos serviços prestados à população pelo deslocamento dos ônibus de um local a outro, pelos serviços prestados a empresas para levar seus funcionários até seu local de trabalho, pelas propagandas que passam nos televisores dentro dos ônibus, pelos anúncios por meio de *busdoor* e por eventuais fretamentos.

Attie (2010) traz como formas de fortalecer o controle do setor de contas a receber: a segregação de função entre a sua custódia e a contabilização; conciliação periódica entre a custódia e a contabilidade; autorização de descontos por pessoa independente de sua guarda; análise permanente dos títulos em atraso e o esforço para seu recebimento; utilização de recebimentos por via bancária; e confirmação dos devedores por pessoa independente à custódia.

Cherman (2005, p. 100) elenca como principais meios de controle utilizados nesta área a “divisão de deveres entre as funções de vendas, crédito, cobrança, contabilidade e caixa; as dívidas incobráveis devem ser expressamente autorizadas por pessoa qualificada; numeração tipográfica de duplicatas; princípio de uma pessoa conferir o trabalho de outra”.

Para o CRC-SP (1988), alguns procedimentos a serem seguidos quanto ao controle do setor de contas a receber é a segregação de funções entre, principalmente, o manuseio de numerário e os registros de recebimento; a guarda física dos títulos a receber deve ser feita fora do departamento que os contabiliza; possuir um bom sistema de relatórios internos, contendo a rotação e a idade das contas, as condições de venda, a listagem das contas vencidas, etc.; e “outros procedimentos”.

2.4.5 Tesouraria

A tesouraria é a parte da empresa que representa o controle das disponibilidades, tendo por responsabilidade o valor em dinheiro no caixa e nos bancos; isso significa as cédulas, moedas, cheques da empresa e saldos das diversas contas bancárias, incluindo as contas correntes, contas-poupança e os investimentos.

Attie (2011, p. 290) complementa que uma tesouraria se faz responsável pela “guarda de talões de cheque; numerários e valores; aplicação financeira diária; *cash-flow*; abertura, encerramento, controle de contas bancárias; controle das pessoas autorizadas a assinar pela empresa; e várias outras funções, dependendo de sua magnitude e controles adotados pela empresa”.

Em relação ao controle do disponível o CRC-SP (1988) traz que alguns dos principais aspectos a serem considerados devem ser: a segregação de função entre a tesouraria e o registro contábil; segregação das atividades entre caixa e bancos; definir responsabilidades por escrito; políticas definidas e eficientes quanto ao manejo dos fundos; investigar as variações do previsto com o realizável; proteção do ambiente de trabalho; acesso restrito a demais funcionários; eventuais contagens do saldo de caixa por outro funcionário; contagem física dos recebimentos; dupla assinatura na autorização de pagamentos pelo caixa ou banco; assinatura de quem está retirando dinheiro do caixa; manter os registros do disponível sempre atualizado; conciliações bancárias mensais e em formulários específicos; e limitação de valores nas transações bancárias. Apesar de ser um conceito antigo, vários dos aspectos citados ainda são eficientes e aconselháveis por outros autores.

Attie (2010) concorda e complementa ao afirmar que alguns dos controles para o fortalecimento do controle do disponível são: a segregação de função entre a custódia de valores e a contabilização; sistema de autorização de pagamento; conciliações bancárias por pessoa independente de sua preparação; utilização de duas assinaturas para cheques; cancelamento da documentação comprobatória após os pagamentos; e o acompanhamento do valor depositado e o efetivamente recebido.

2.5 AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

Para o planejamento, avaliação e supervisão de métodos de controles internos nas empresas, é fundamental ter conhecimento sobre as atividades da empresa e como funcionam em cada setor.

Para Attie (2011, p. 285), “a avaliação adequada de um sistema de controle interno requer conhecimento e entendimento dos procedimentos e métodos prescritos, assim como um grau de certeza de que eles estão sendo aplicados e funcionam conforme os planos.”.

Um controle torna-se eficiente quando cumpre com o objetivo previamente estabelecido pela administração no momento de seu planejamento e é capaz de evitar erros e fraudes, ao mesmo tempo em que seja o mais econômico possível.

Segundo Attie (2011, p. 297), um controle interno se faz eficiente quando “o sistema contém todos os aspectos fundamentais, procedimentos e práticas compatíveis, de forma a possibilitar alcançar os objetivos a que se propõe”.

Conforme Crepaldi (2004, p. 249), “o controle interno gira em torno dos aspectos administrativos, que têm influência direta sobre os aspectos contábeis. Por isso, precisa-se considerá-los, também conjuntamente, para efeito de determinação de um aspecto adequado do sistema de controle interno”.

Attie (2010, p. 154) informa que em relação à qualificação dos funcionários “um sistema de controle interno que funcione corretamente não depende apenas do planejamento efetivo da empresa e da eficiência dos procedimentos e práticas instituídas, mas também da competência de todo o pessoal envolvido”.

Conforme a evolução das empresas, a complexidade dos processos tende a acompanhar este crescimento e surge a necessidade de utilizar um sistema que possibilite controlar, auxiliar na realização das tarefas diárias dos empregados e trazer mais velocidade no repasse das informações, atualmente, existe o sistema ERP, que pode solucionar este problema quando bem implantado.

Para Lima (2000) (apud MENDES e ESCRIVÃO FILHO, 2002):

A documentação e contabilização dos processos por intermédio do ERP geram regras de negócios bem definidas e permitem controle mais rígido sobre pontos vulneráveis do negócio. Para as empresas de médio porte, a adoção de ERP constitui excelente oportunidade para modernização tecnológica.

Miltello (1999, p. 140) confirma “com o ERP, os processos são documentados e contabilizados, gerando regras de negócio bem definidas e permitindo que os pontos críticos do negócio possam ser controlados com mais rigor”.

Sendo assim, o sistema ERP (*Enterprise Resource Planning*), que pode ser traduzido por “sistema de planejamento dos recursos da empresa”, é um *software* que, normalmente, os funcionários utilizam para registrar suas atividades e, através do sistema, fazer o repasse dos dados aos demais departamentos da entidade. Geralmente estes *softwares* são desenvolvidos

com uma estrutura básica e aperfeiçoados de acordo com os processos e controles específicos de cada entidade.

2.6 ESTUDOS SIMILARES

Para produzir este trabalho, foram pesquisados estudos similares a fim de se embasar quanto à sua parte estrutural; quanto aos métodos utilizados para recolher os dados necessários na descrição dos procedimentos da empresa; e para comparação quanto aos resultados atingidos.

Outro estudo foi o de Frutuoso (2004), cujo objetivo geral é “apresentar uma proposta de sistema de controle interno para uma empresa familiar de médio porte econômico”. Para coleta de dados utilizou-se de perguntas não estruturadas aos colaboradores e, ao final de seu trabalho, foram sugeridas melhorias como a reformulação do organograma da empresa; a criação de um departamento de auditoria; elaborar manuais com os procedimentos diários; possuir um contador mais presente; investir em treinamentos; etc.

O estudo de Carrer (2012) teve como objetivo geral a proposta de adequação dos processos de controle de uma microempresa; para coleta dos dados utilizou-se apenas da observação sistemática, chegou ao resultado de que os controles adotados eram inadequados e descreveu como possíveis melhorias a adoção de um sistema ERP; contratação de funcionários, evitando o acúmulo de funções; descrição das rotinas dos funcionários; entre outros mais específicos para a entidade analisada.

Gomes (2015) possuía como objetivo a análise dos controles em uma empresa familiar de pequeno porte, onde percebe-se que a empresa possui poucos tipos de controle e o autor acaba por sugerir várias melhorias nos controles, entre elas a segregação de função, a delegação de responsabilidades, contabilidade menos ausente, entre outros. O autor conclui também que muitos princípios de controle não puderam ser aplicados devido a empresa ser de pequeno porte.

Ao ler e analisar outras pesquisas percebeu-se que todos os trabalhos de aplicação de controles internos em uma determinada empresa seguem um padrão quanto à sua organização, metodologia e conclusão, variando apenas em alguns pontos específicos de cada caso trabalhado, como os controles das entidades e as sugestões de melhoria feitas pelos autores.

3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo são apresentados alguns dados sobre a empresa em estudo; os procedimentos adotados para a realização das atividades diárias dos funcionários nos setores do almoxarifado, compras, contas a pagar, contas a receber e tesouraria; é feita uma análise destes procedimentos por departamento com base no referencial teórico; e, por fim, são sugeridas melhorias nos controles internos a fim de oferecer maior controle sobre os ativos da entidade.

3.1 CARACTERÍSTICAS DA EMPRESA

A entidade em estudo se trata de uma sociedade limitada cuja sede fica localizada na região da Grande Florianópolis, Santa Catarina. Após mais de 50 anos no mercado, é considerada uma empresa de médio porte. É uma empresa de transporte urbano de passageiros e traz em seu cartão CNPJ como atividade principal o transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, intermunicipal em região metropolitana.

Segundo o setor de recursos humanos, há atualmente cerca de 600 funcionários ativos sendo aproximadamente 80% da área operacional, que se dividem entre motoristas e cobradores e o restante corresponde à área administrativa, de manutenção dos veículos e de fiscalização.

3.2 MÉTODOS DE CONTROLES INTERNOS DA ENTIDADE

A empresa estudada trabalha com um ERP que serve como ferramenta para realização das tarefas diárias dos funcionários e como controle de cada etapa dos processos nas diversas áreas da empresa.

O ERP utilizado é o Globus, que é um sistema específico para empresas que atuam no setor de transporte de passageiros e cargas.

De acordo com a BgmRodotec, criadora do sistema Globus, seu produto “possui um módulo específico para cada área de atividade da empresa transportadora, integrado aos demais. Eles atendem amplamente às necessidades operacionais, logísticas, financeiras, fiscais, comerciais e administrativas das empresas de transportes”.

É demonstrado a seguir como os funcionários realizam suas tarefas na entidade em relação às áreas do almoxarifado, compras, contas a pagar, contas a receber e tesouraria.

3.2.1 Contas a Pagar

De acordo com a entrevista realizada junto ao departamento de contas a pagar, obtiveram-se os dados abaixo que podem ser analisados também através do fluxograma representado na Figura 1.

O setor de contas a pagar deve todos os dias fazer um levantamento dos boletos e parcelamentos que irão vencer no dia corrente de acordo com o sistema Globus, e então estes são somados e confrontados com o valor da receita no dia.

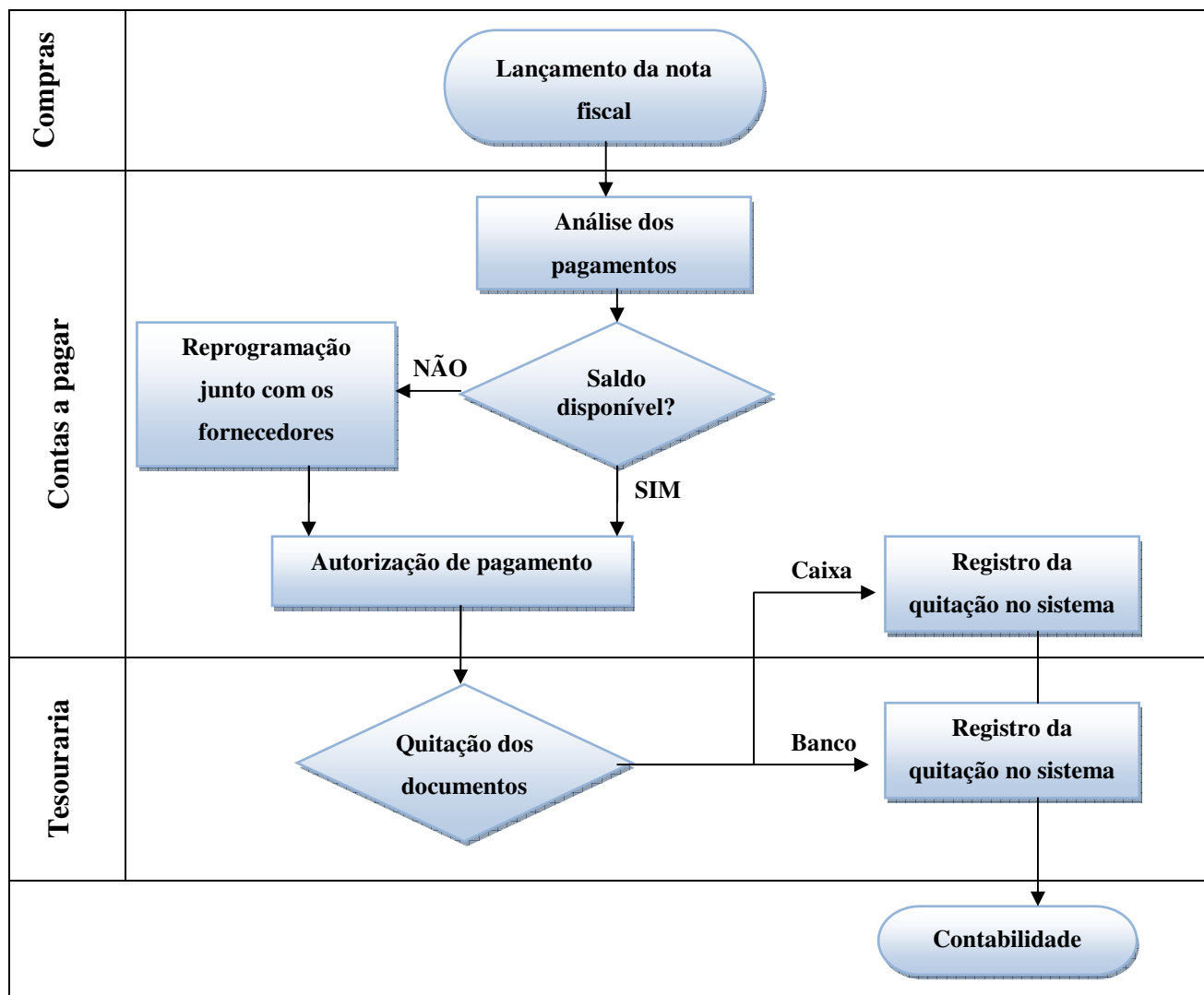
Nas datas onde o disponível em caixa é inferior ao previsto, é feita uma seleção de quais títulos serão pagos e quais terão que ser reprogramados com os fornecedores. Feito isto, é assinada uma autorização de pagamento pelo responsável no setor de contas a pagar, onde é especificado o valor total dos títulos que serão quitados em dinheiro. A autorização deve ser entregue somente ao funcionário na função de contínuo para que este possa retirar tal valor no caixa da empresa e efetuar os pagamentos dos boletos.

Feitos os pagamentos, o contínuo deve entregar os comprovantes ao setor de contas a pagar para dar a baixa no sistema, onde o documento recebe um carimbo e é encaminhado para a arrecadação, junto com o troco dos pagamentos, os quais devem somar o valor retirado anteriormente.

Há também a opção de fazer os pagamentos por meio da internet com o saldo das contas bancárias, nesse caso, os boletos são entregues ao funcionário responsável pelo controle dessas contas. Neste caso, não há autorização por escrito e os boletos são entregues apenas junto a um papel escrito a caneta o total do somatório destes, o qual é jogado no lixo depois de efetuados os pagamentos.

Neste método de pagamento, os boletos e os comprovantes não retornam ao setor de contas a pagar e a quitação destes no sistema é feita pelo próprio pagador no dia seguinte, fazendo com que o funcionário passe a exercer o pagamento e o registro contábil.

Figura 1 – Fluxograma do setor de contas a pagar



Fonte: o autor.

3.2.2 Almoxarifado

De acordo com o *controller*, tem-se como norma que todos os produtos do estoque que entram ou saem devem passar por um dos dois almoxarifados tornando-os responsáveis pelo controle de todos os produtos do estoque da empresa.

O acesso ao almoxarifado é realizado através de uma porta sem maçaneta cujos almoxarifados são os únicos que possuem a chave para abri-la e ter acesso ao interior do estoque. As saídas dos produtos do estoque são realizadas por uma janela, onde os

funcionários da empresa solicitam aos almoxarifes o que necessitam para a realização de suas tarefas.

De acordo com o almoxarife, o setor é classificado em diversos grupos, onde cada um deles se localiza em uma área do estoque, estes grupos são divididos em: motor, caixa de câmbio/embreagem, eixos, sistemas de freio, elétrica, chassi, carroceria, parafusos, acessórios, pneus, combustível, lubrificantes, ferramentas, material de limpeza, equipamentos de segurança, copa e cozinha, material de escritório, computadores e periféricos, uniformes e ferramentas de consumo rápido.

Quando ocorre a compra das mercadorias, que devem ser feitas por meio de uma requisição de compra elaborada pelo almoxarife, o produto deve ser encaminhado para o almoxarifado assim que chegar à empresa, sempre acompanhado da nota fiscal, onde o funcionário deve confrontar a mercadoria física com os itens do documento fiscal correspondente.

Após a conferência da mercadoria o almoxarife manda a nota para o setor de compras que faz o cadastro da mesma no sistema ERP e a encaminha para a contabilidade para ser conferida e arquivada.

Quanto à mercadoria, o *controller* informou que deve ser conferido também se estão de acordo com as condições de compra, ou seja, se as peças não estão quebradas, se foram compradas peças novas e vieram usadas, se o tamanho é o mesmo do que foi solicitado, entre outros.

A saída dos produtos do estoque é feita verbalmente por meio da solicitação direta de quem está precisando do produto, devendo apenas informar ao almoxarife o motivo pelo qual o item será utilizado, então o almoxarife avalia se os produtos solicitados convêm com a função do funcionário e, então, realiza o registro da saída no estoque por meio do sistema, informando o motivo e quem fez o pedido.

Os autorizados a fazer a solicitação são aqueles que estão diretamente relacionados ao produto, ou seja, os únicos autorizados a retirar produtos para a manutenção dos ônibus são os funcionários da mecânica; os produtos de material de escritório são os funcionários do setor administrativo; e os de material de limpeza são os faxineiros.

No caso dos mecânicos, os mesmos devem entregar no almoxarifado as peças dos ônibus quebradas ou gastas, as quais foram trocadas pelas peças novas entregues pelos almoxarifes. Segundo um dos almoxarifes, algumas ferramentas estavam sendo extraviadas do estoque e, para resolver este problema, a empresa entregou 10 placas a cada mecânico contendo a sua identificação; estas placas são trocadas com os almoxarifes pelas ferramentas que serão necessárias para dar continuidade a seu serviço, tornando o mecânico responsável por estas ferramentas.

3.2.3 Compras

No departamento de compras, o responsável recebe a informação do almoxarife, por meio de uma ordem de compra dos produtos que estão próximos ou já se esgotaram. Recebida a informação, o setor de compras entra em contato com os fornecedores mais comuns da empresa e realiza pesquisas na internet a fim de encontrar quem venda o produto nas melhores condições de pagamento.

A decisão de onde comprar é feita pelo próprio funcionário que efetua a pesquisa, sem nenhum tipo de controle para verificar se é a melhor opção para a empresa ou se o produto é realmente necessário.

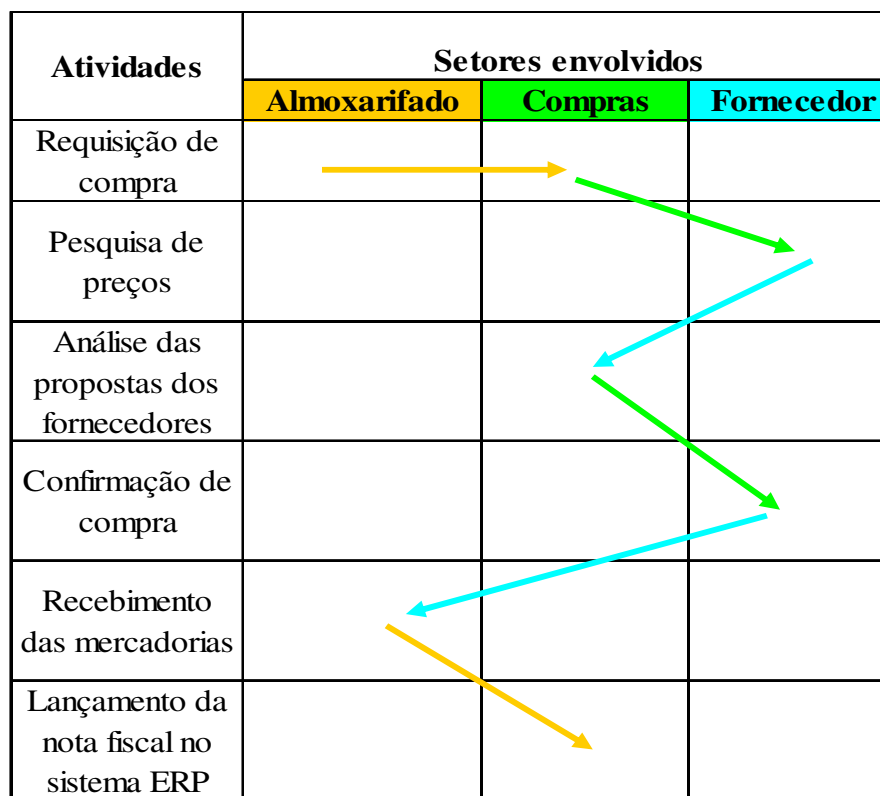
De acordo com o comprador, este analisa, ao efetuar as compras, os seguintes fatos:

- a) Descrição do material;
- b) Quantidade solicitada;
- c) Confiabilidade no fornecedor;
- d) Preço proposto;
- e) Condição de pagamento;
- f) Prazo de entrega; e
- g) Custos adicionais (frete, embalagem, etc...).

Após a confirmação da compra, os fornecedores fazem a entrega dos produtos na empresa. Eles são recepcionados pelo almoxarife que confere a mercadoria e encaminha a nota fiscal para o setor de compras. Chegada a nota no setor de compras, o funcionário responsável realiza o cadastro do fornecedor, caso seja a primeira compra com este, e registra a nota fiscal no sistema, dando assim, a entrada no estoque contabilmente.

Os procedimentos adotados pela empresa neste setor também podem ser visualizados através do fluxograma apresentado na Figura 2.

Figura 2 - Fluxograma do setor de Compras



Fonte: o autor.

O setor de compras não possui limites monetários para a realização de suas tarefas, salvo em casos em que a compra deve ser à vista em virtude de uma urgência. Neste caso, o setor financeiro deve ser informado para analisar a possibilidade de disponibilizar o dinheiro e dar continuidade à compra do produto necessário, no entanto, a autorização para tal evento é feita apenas verbalmente, sem nenhuma assinatura ou documento.

Segundo o *controller*, um caso específico que ocorre nesta área é o fato de, por este setor ter apenas um funcionário, quando este sai de férias, seu serviço passa a ser feito pelos almoxarifes. No entanto, confirmou-se com estes que eles nunca receberam treinamento para este serviço e não possuem tanta experiência para pesquisar preços nem para decidir qual opção de pagamento seria mais vantajosa para a empresa.

3.2.4 Contas a Receber

De acordo com os funcionários, as receitas com propaganda e com serviços específicos para empresas são definidas por meio de contratos planejados pelo setor jurídico e seu recebimento é sempre por meio de transferência bancária, onde a informação da data e do valor a ser depositado é passada para a tesouraria a fim de informar a que se refere o crédito bancário.

Já a venda de crédito para os cartões da população é feita em agências onde parte do saldo vendido é recebido em espécie e parte via transferência bancária. Esses valores são transferidos das agências para a empresa apenas uma vez por dia, normalmente no dia seguinte, referente a toda venda realizada, enquanto isso, os saldos permanecem na agência, fora do controle da tesouraria.

Para os clientes que não possuem o cartão, o pagamento é feito em dinheiro para o cobrador no interior do ônibus, o qual, no fim de seu turno, deve depositar o total do valor recebido no cofre da arrecadação e o setor de contas a receber deve informar o caixa quanto cada cobrador deve pagar, de acordo com a conferência da rotação da catraca dos ônibus.

O setor de contas a receber também é responsável por informar, o mais rápido possível ao setor de contas a pagar, o valor arrecadado nas agências, para que este saiba o saldo que ficará disponível para uso na tesouraria.

3.2.5 Tesouraria

O *controller* afirma que na empresa a tesouraria é dividida em duas partes: A primeira corresponde à arrecadação, que controla o valor em espécie, ou seja, o valor total das cédulas e moedas; e a segunda é responsável pelo saldo das contas bancárias que se localiza na sala do setor financeiro da empresa.

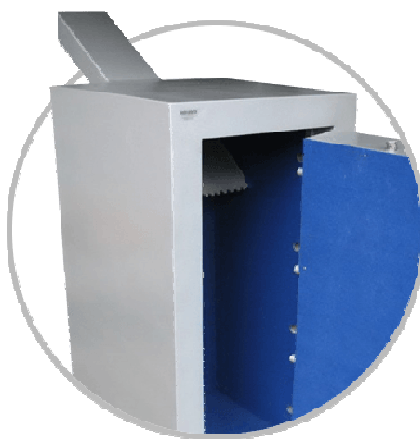
Na arrecadação há a presença de apenas um funcionário, na função de caixa, sendo este responsável por todas as entradas e saídas em espécie, ou seja: as saídas referentes aos pagamentos autorizados no setor de contas a pagar; e a contagem do dinheiro arrecadado pelos cobradores das linhas de ônibus, que deve ser o mesmo saldo informado pelo setor de contas a receber.

Quanto à proteção do local de trabalho, a sala da arrecadação está sempre trancada por uma porta eletromagnética e é revestida por grades. As únicas pessoas autorizadas a frequentar o interior da arrecadação são o funcionário da área, que é o único que possui a chave para abrir a porta; o contínuo, o qual possui permissão de acesso para evitar que demais funcionários fiquem observando a quantia em dinheiro que o mesmo está levando; e o gerente financeiro. Segundo o caixa, apesar de a empresa possuir normas determinando quem possui autorização para entrar na arrecadação, outros funcionários da administração não autorizados acabam por frequentar o local.

No seu interior, a arrecadação possui três cofres, no entanto, um não é utilizado devido à empresa não necessitar dele; outro possui o sistema de boca de lobo, que serve para os cobradores inserir o dinheiro arrecadado em um malote e arremessá-lo dentro do cofre, como ilustrado na Figura 3; e o terceiro cofre guarda o dinheiro pronto para uso, depois de abertos os malotes, conferido e organizado o conteúdo.

Quando um cobrador deposita no cofre um valor diferente do informado pelo setor de contas a receber, ele é comunicado e deve se apresentar à arrecadação para fazer o pagamento do restante ou receber o valor entregue a mais.

Figura 3: Cofre para arrecadação dos malotes dos cobradores.



Fonte: *site* da Imbraforte Blindados (2015).

O saldo dos bancos também é controlado por apenas um funcionário, o qual é responsável por todos os lançamentos presentes nos extratos bancários onde geralmente são receitas já informadas pelo setor de contas a receber, e os pagamentos dos documentos informados pelo setor de contas a pagar; o funcionário do setor possui a senha para realização das transações necessárias.

O controle das contas bancárias é realizado por um auxiliar administrativo que fica localizado na sala do financeiro da empresa onde trabalham mais três funcionários. O contador, responsável por toda a contabilidade da empresa, o responsável pelo setor de contas a pagar e o gerente financeiro. Cada funcionário tem uma mesa em cada canto da sala, no entanto, o monitor do auxiliar fica totalmente visível para o contador, que pode observar a senha das transações bancárias quando são realizadas.

O funcionário deve todos os dias imprimir os extratos bancários de todas as contas movimentadas no dia anterior; conferir se o saldo inicial é o mesmo do que o saldo final após a última conferência realizada no dia anterior; deve anexar os comprovantes dos pagamentos efetuados e registrar a quitação dos documentos no ERP da empresa.

O *controller* informou que todos os documentos quitados e que estiverem sob o controle da tesouraria, devem ser enviados no dia seguinte para a contabilidade, para que estes sejam organizados e arquivados.

3.3 ANÁLISE DOS CONTROLES UTILIZADOS

Depois de identificados e entendidos os métodos de controle adotados pela entidade, é possível fazer uma análise com base nos princípios de controle interno e nos exemplos de diversos autores quanto aos controles em cada departamento, se estes são aparentemente adequados ou se há a possibilidade de melhorias devido a falhas que tornam a empresa vulnerável a eventuais erros ou fraudes.

Previamente à análise de cada setor, é possível ser detectado se o princípio da auditoria interna não é atendido em nenhum momento, pois a empresa não possui um setor de auditoria responsável por efetuar periodicamente a análise de todas as partes dos processos adotados a fim de verificar se estão realmente sendo postos em prática e de forma correta por seus funcionários.

3.3.1 Contas a pagar

Neste setor, o princípio da **responsabilidade dos funcionários e das rotinas internas** é atendido visto que cada funcionário sabe quais são as suas atividades e responsabilidades,

no entanto, não cumpre com a parte onde afirma que essas especificações devem estar disponíveis por escrito aos funcionários.

Quanto ao **acesso aos ativos**, a empresa possui normas que determinam que o acesso às autorizações de pagamento deva ser feito apenas por meio da entrega dos funcionários do setor de contas a pagar a quem efetuará o pagamento, assim como o acesso aos boletos e às dívidas também são restritos aos demais setores.

Em relação ao princípio da **segregação de funções**, este é posto em prática, pois os responsáveis por determinar os pagamentos são funcionários diferentes dos responsáveis por disponibilizar o dinheiro, por comprar novos itens para o estoque e por fazer o controle contábil da empresa.

No caso do princípio do **confronto dos ativos com os registros** seria, na verdade, um confronto dos passivos com os registros, onde essa operação de conciliação com os registros contábeis é realizada raramente em relação às dívidas com os fornecedores; já as dívidas de empréstimos e impostos são devidamente acompanhadas, sendo assim, a empresa cumpre parcialmente este princípio.

Sobre as “**amarrações**” do sistema no setor de contas a pagar, a empresa está de acordo com este princípio, pois realizadas as quitações dos documentos, estes precisam ser registrados no sistema integrado de informações para que a tesouraria possa identificar esta saída de numerário no seu relatório de caixa. Sem as quitações dos documentos, não é possível fazer com que o registro contábil e o saldo referente à contagem física do dinheiro sejam os mesmos.

O **custo/benefício** dos controles desta área também é aceitável, pois é uma área que envolve o controle de saídas de valores relevantes e, por isso, é aceitável que se consuma mais tempo dos funcionários com burocracias para realização de suas atividades.

3.3.2 Almoxarifado

Quanto à adoção dos princípios de controle interno nesta área pela empresa estudada, pode-se dizer que ela cumpre parcialmente o princípio da **responsabilidade dos funcionários**, uma vez que os funcionários sabem de suas responsabilidades por serem antigos e possuírem muita experiência; no entanto, não definem essas obrigações por escrito.

Em relação ao princípio das **rotinas internas**, não há disponível em nenhum lugar um manual por escrito informando os procedimentos a serem tomados pelos funcionários, sendo essa informação repassada apenas verbalmente quando há algum tipo de dúvida.

Sobre o **acesso aos ativos** a empresa cumpre com o princípio, pois os almoxarifes são os únicos que possuem acesso aos estoques e quem está autorizado a solicitar produtos também é selecionado.

A **segregação de funções** não é totalmente eficiente, pois não divide a compra do material, o recebimento da mercadoria e a sua contabilização para funcionários diferentes quando o comprador está de férias, abrindo margem para possíveis fraudes.

Quanto ao **confronto dos ativos com os registros** a empresa não está de acordo com este princípio, pois não possui o hábito de confrontar seus estoques com os registros, ocorrendo raramente este procedimento.

O princípio de “**amarrações**” do sistema é posto em prática visto que o setor de compras precisa fazer o lançamento da nota fiscal para que o almoxarifado dê a entrada dos produtos no estoque.

Em relação o **custo/benefício** dos controles utilizados no almoxarifado, pode-se dizer que a empresa cumpre ao princípio devido aos custos serem inferiores aos benefícios gerados; no entanto, os controles são fracos, não comprometendo muito tempo dos funcionários na sua realização.

3.3.3 Compras

O setor de compras possui apenas um funcionário, o qual já está há muito tempo na empresa e possui bastante experiência no ramo. Este já sabe como funcionam todos os procedimentos da entidade e conhece bem suas responsabilidades; no entanto, nunca recebeu por escrito essas informações, sendo assim, a empresa não está cumprindo com os princípios de **rotinas internas e responsabilidade dos funcionários** neste setor.

Quanto ao **acesso aos ativos**, os documentos referentes às requisições de material são enviados normalmente por e-mail, podendo ser acessadas apenas pelo comprador, e as notas fiscais devem ser lançadas assim que confrontadas com a mercadoria e, em seguida, enviadas para a contabilidade.

No princípio da **segregação de funções**, este é parcialmente atendido, pois normalmente há funcionários distintos para a realização das tarefas de autorizar os pagamentos; comprar novas mercadorias e o registro das notas fiscais; e o recebimento dos produtos físicos entregues pelos fornecedores. No entanto, durante a ausência do comprador, devido ao seu período de férias, o almoxarife passa a exercer as tarefas do comprador, ou seja, realizar a compra de novos itens, recepcioná-las e registrar no sistema da empresa, descumprindo o princípio da segregação de função.

Quanto ao **confronto dos ativos com os registros** e as “**amarrações**” do sistema, é norma da empresa efetuar diariamente a conferência da nota fiscal lançada pelo comprador com o registro contábil, a fim de verificar se todos os campos foram corretamente preenchidos e lançados no sistema da empresa, caso a nota não seja lançada ou esteja incorreta, haverá problemas futuramente com o setor de contas a pagar ao registrar a quitação deste documento.

Devido à elevada quantidade de compras e, conseqüentemente, de notas fiscais, a conferência destas demandam relativa quantidade de tempo do contador. É necessário porém, que esta conferência ocorra para reduzir os riscos de serem pagos valores maiores ou menores do que os realmente devidos; sendo assim, pode-se dizer que a empresa cumpre ao princípio do **custo/benefício** neste setor.

3.3.4 Contas a receber

No setor de contas a receber, pode-se dizer que este não cumpre o princípio da **responsabilidade dos funcionários**, pois há um funcionário que não sabe bem qual seu nível de responsabilidade quanto à execução das tarefas, isto ocorre pelo fato de ser um funcionário novo devido à empresa não disponibilizar estas informações por escrito.

As **rotinas internas** neste setor não são detalhadas e especificadas por escrito, assim como nos demais departamentos, fazendo com que o funcionário menos experiente precise estar sempre perguntando quais procedimentos que deve adotar.

Quanto ao **acesso aos ativos**, pode-se dizer que é um princípio cumprido pela empresa, pois os funcionários fazem a guarda física dos títulos a receber em gavetas e armários com chaves, aos quais apenas este setor tem acesso e permissão para manuseá-los, exceto após o recebimento, onde a tesouraria fica com uma via do título.

No princípio da **segregação de funções**, verifica-se que este é parcialmente atendido, pois o responsável pela custódia dos títulos é também responsável por sua contabilização; no entanto, o manuseio do caixa e o registro da receita são feitos por funcionários distintos.

Em relação ao **controle dos ativos com os registros**, a conferência de todas as receitas recebidas é realizada mensalmente pelo contador, com os extratos bancários e, diariamente, no fechamento de caixa, de acordo com as normas da empresa.

Quanto às “**amarrações**” do sistema, este princípio é parcialmente atendido, pois a tesouraria necessita que o setor de contas a receber faça o registro da quitação dos títulos de serviços prestados quando houver seu recebimento; ocorre, porém que enquanto o título não for pago, não há garantia de que estes seriam reconhecidos como clientes no mês de competência se não fosse realizado uma conferência mensal das notas de serviços prestados.

Na relação de **custo/benefício** dos controles internos relacionados a este setor, pode-se afirmar que os custos são altos para se ter a certeza de quanto cada cobrador da empresa deve depositar no cofre. Trata-se, porém, de uma área que trabalha com valores relevantes, tornando seu custo aceitável em relação aos benefícios gerados.

3.3.5 Tesouraria

De acordo com os controles da tesouraria, afirma-se que estes não condizem com o princípio da **responsabilidade dos funcionários e das rotinas internas**, pois quem exercia a função de caixa se aposentou e foi substituído por outro funcionário que, apesar de ter recebido treinamento, ainda está se habituando quanto aos procedimentos da empresa e às responsabilidades que ele possui. A empresa, apesar de repassar estas informações verbalmente, não as disponibiliza para os funcionários de maneira impressa a fim de servirem para consulta.

Em relação ao princípio de **acesso aos ativos**, a entidade também não o segue, pois apesar do setor possuir grades, cofres e normas de acesso restrito à área, outros funcionários do setor administrativo acabam por frequentar o local, fazendo com que o sistema de controle da empresa não alcance os objetivos almejados. Este princípio também é desrespeitado devido ao fato do computador onde são realizadas as transações bancárias estar visível a outros funcionários, comprometendo a segurança dos ativos da entidade.

Quanto à **segregação de funções** pode-se dizer que a empresa adota procedimentos nos quais este princípio é parcialmente atendido. As atividades de caixa e banco são divididas entre dois funcionários, atendendo ao princípio. Mas as funções de custódia e contabilização só são feitas por funcionários diferentes quando o pagamento é feito pelo caixa e não pelo banco.

O **confronto dos ativos com os registros** é uma prática adotada pela empresa. Este processo de confrontação com a área contábil ocorre diariamente quanto aos registros de caixa e, mensalmente, quanto aos registros bancários.

Sobre as “**amarrações**” do sistema, a empresa utiliza procedimentos que cumprem parcialmente este princípio, pois o valor que sai do caixa deve ser o mesmo do que os somatórios dos comprovantes de pagamento conferidos pelo setor de contas a pagar; no entanto, não há nenhuma conferência por parte de outro funcionário quanto aos saldos que efetivamente entram.

Quanto ao princípio do **custo/benefício**, este também é parcialmente atendido, pois por mais que este setor trabalhe com saldos relevantes, os controles de acesso aos ativos são ineficientes em relação ao setor administrativo, fazendo com que os gastos com a proteção destes sejam questionáveis em relação aos benefícios gerados.

3.4 SUGESTÕES PARA ADEQUAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS

Depois de verificadas as falhas nos procedimentos de controle interno da entidade, é possível se fazer sugestões para que a empresa possa vir a fazer melhorias em seus procedimentos de acordo com cada departamento.

Independentemente do setor, pode-se sugerir que a empresa adote um novo departamento com a presença de auditores a fim de verificar continuamente todas as partes dos procedimentos adotados pela empresa na realização das diversas tarefas de cada funcionário, identificando assim a real prática e a eficiência destes processos, e se estão de acordo com as normas e objetivos da empresa.

O estudo de Frutuoso (2004) se assemelha a este em relação à sugestão na adoção de um departamento de auditoria que, segundo o autor, visa gerir e orientar todo o processo de implementação de novos controles internos dentro das divisões departamentais da empresa.

3.4.1 Contas a pagar

Como sugestões de melhoria destacam-se a definição das atividades a serem executadas pelos funcionários assim como as suas responsabilidades, a fim de formalizar essas funções e para servir de orientação para possíveis funcionários novos.

É aconselhável também que a empresa adote o hábito de fazer conciliações periódicas das dívidas com os fornecedores, pois em uma empresa de médio porte esse volume pode ser preocupante se os mesmos não estiverem sendo registrados corretamente.

Sugere-se também que não haja diferença entre os processos de controle exercidos pelos pagamentos efetuados pelo caixa e pelo banco, segregando assim as funções de custódia e contabilização de ambos os funcionários, pois assim reduz-se o risco de alterações dos documentos pagos ou dos registros.

Outro procedimento que pode ser adotado é a utilização do sistema ERP para informar a tesouraria dos documentos e valores a serem pagos via transferência bancária, reduzindo assim a movimentação dos documentos referentes às dívidas da empresa.

3.4.2 Almoxarifado

Sugere-se a definição por escrito das rotinas diárias que a administração espera que sejam executadas, juntamente com um manual informando as responsabilidades dos almoxarifes. É importante também dar treinamento em relação às compras dos produtos para outro funcionário da empresa ou fazer a contratação de alguém para substituir o comprador em seu período de férias, não deixando este serviço sob a responsabilidade dos almoxarifes.

A auditoria dos procedimentos de controle e a confrontação dos produtos do estoque de forma periódica garante maior veracidade das informações contábeis e ameniza o risco de desvios nos estoques, por isso, é um procedimento que a empresa deve se planejar para pôr em prática o quanto antes. Sugere-se a aplicação de um sistema de incentivos aos almoxarifes de acordo com a compatibilidade do valor informado pela contabilidade e pela contagem física dos estoques.

Outra sugestão é que a empresa opte por ampliar o sistema de controle quanto à saída dos produtos do estoque, através de uma autorização assinada pelos gerentes de manutenção e

limpeza, onde estes devem analisar o pedido do funcionário e verificar se o produto solicitado é realmente necessário.

Um procedimento que também pode ser adotado é a definição de quantidades máximas e mínimas dos produtos estocados, evitando assim as compras urgentes e a antecipação de gastos.

3.4.3 Compras

Para esta área da empresa sugere-se a elaboração de um plano de atividades e responsabilidades por escrito referentes a este setor, para que se possa formalizar esta operação e auxiliar outros funcionários que possam vir a exercer esta função.

Outro ponto a ser sugerido é proporcionar métodos de controle para conferência das pesquisas de compras, a fim de verificar se estão sendo realizadas de forma correta, consultando-se todos os fornecedores da empresa e se os métodos de avaliação do pagamento utilizados pelo comprador estão de acordo com os procedimentos e objetivos da empresa.

Sugere-se também evitar que, na ausência do comprador, um dos almoxarifes ou alguém do setor de contas a pagar efetue as compras. É preferível treinar outro funcionário para a realização destas tarefas ou contratar outra pessoa, caso não fira o princípio do custo/benefício.

Esta sugestão também é comum em outros trabalhos como no de Carrer (2012) que avalia como forma de evitar o acúmulo de funções em um determinado funcionário o fato de fazer novas contratações.

3.4.4 Contas a receber

Como sugestões à entidade na área de contas a receber, pode-se destacar a melhor conscientização de todos os funcionários deste setor quanto às responsabilidades de cada um e quais atividades e procedimentos a serem realizadas diariamente. É importante também que a empresa disponibilize essas informações por escrito e em um lugar de fácil acesso para que estes possam consultá-las a qualquer momento.

Outro ponto que pode ser melhorado é a segregação das funções de custódia e contabilização dos títulos a receber, aumentando assim a eficiência dos controles, evitando possíveis fraudes.

Sugere-se também que a empresa crie formas de conciliar os sistemas quanto a todo o processo de venda a fim de garantir que todas estas transações sejam contabilizadas dentro de seu período de competência sem que seja necessário auditar este serviço.

3.4.5 Tesouraria

Para a tesouraria, algumas sugestões a serem feitas são que a empresa esteja acompanhando, principalmente, o funcionário mais novo, dando os treinamentos necessários; e que sejam disponibilizados por escrito todas as informações de forma clara sobre as atividades, procedimentos e normas da empresa em relação às tarefas diárias destes dois funcionários assim como as responsabilidades que possuem.

Outra sugestão é transferir o auxiliar responsável pelas transações bancárias para a tesouraria e a melhor utilização da estrutura do setor, fazendo com que suas normas de acesso restrito a este local realmente sejam aplicadas, evitando assim possíveis fraudes dos demais funcionários e erros ocasionados por distrações.

É interessante também sugerir que a entidade adote algum método para conferir se o saldo informado pelo setor de contas a receber é o mesmo que está sendo entregue para a empresa, pois, de acordo com os procedimentos adotados, o único que tem acesso a esta informação é o funcionário do caixa, que pode optar por divulgar ou não essa informação.

Em relação ao acesso aos ativos da tesouraria, sugere-se que a empresa passe a dar advertências para os funcionários que insistirem em frequentar o seu interior, para que estes passem a respeitar as grades de proteção, assim como uma advertência para o caixa, o qual libera a porta eletromagnética para que estes demais funcionários possam ter este tipo de acesso.

Enfatiza-se a necessidade da segregação de função quanto aos pagamentos dos boletos e à sua contabilização; estes não podem ser exercidos por uma mesma pessoa. Aconselha-se que o mesmo processo realizado pelos pagamentos via transferências bancárias sejam os mesmos adotados para os pagamentos no caixa.

4 CONCLUSÕES

Pretendeu-se com esta pesquisa relatar a importância da utilização de controles internos eficientes e como aplicá-los nos setores de contas a pagar, almoxarifado, compras, contas a receber e tesouraria em uma empresa do ramo de transporte urbano de passageiros, localizada na região da Grande Florianópolis.

Com a pressão dos concorrentes e das licitações, as empresas deste ramo tendem a procurar formas alternativas de reduzir seus custos operacionais e administrativos, a fim de oferecer maior segurança quanto à permanência destas empresas e quanto à sua sustentabilidade.

As informações adquiridas durante o período de serviço através das entrevistas foram essenciais e serviram de base para o preparo deste trabalho, o qual, segundo o *controller*, será analisado para melhorar os métodos utilizados pela entidade.

A empresa pode melhorar consideravelmente quanto à eficiência e controle das rotinas internas dos funcionários, principalmente, por meio da elaboração dos procedimentos de cada etapa dos processos para ser utilizada na capacitação dos colaboradores e pela verificação destes através da adoção de um setor de auditoria interna, o qual se proponha a analisar periodicamente se todos os funcionários estão agindo de acordo com as normas e procedimentos da empresa em cada setor.

Verificou-se que os resultados desta pesquisa se assemelham aos demais trabalhos efetuados no estudo de outras empresas, onde estes também detectarem a necessidade de implantação de um setor de auditoria na empresa estudada, pois este procedimento geralmente auxilia na redução de custos e trazem diversos benefícios à entidade, principalmente nas de médio e grande porte.

Este estudo também se assemelha ao de Gomes (2015) quanto à necessidade de aprimorar os controles em relação ao seu planejamento, de modo que os procedimentos utilizados evitem o descumprimento do princípio da segregação de funções, como ocorre em alguns setores da empresa.

Para futuras pesquisas sugere-se analisar todos os procedimentos da empresa, inclusive as eventualidades nos processos, se estes são especificados em manuais e se estes

auxiliam os funcionários sobre como agir. É interessante também se aprofundar em como produzir e padronizar estes manuais.

Sugere-se também ter uma base clara do que realmente é controle interno e como aplicá-lo. Para isto é aconselhável estudar não apenas os princípios de controle, mas como pôr em prática dentro de cada departamento e se podem ser adotados na empresa estudada.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- ATTIE, William. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 1988.
- _____. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- _____. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- BGMRODOTE. **Sistema Globus**, Disponível em <<http://bgmrodotec.com.br/globus/>>, Acesso em 10/10/2015.
- CARRER, Michel. **Proposta de adequação dos processos organizacionais das áreas financeira e comercial de uma microempresa de etiquetas industriais**. Criciúma. 2012. Disponível em: <<http://repositorio.unesc.net/bitstream/1/1329/1/Michel%20Carrer%20.pdf>> Acesso em 02/06/2015.
- CHERMAN, Bernardo. **Auditoria: teoria e exercícios**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2005.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, Resolução CFC Nº. 1.135/08, NBC T 16.8 – **Controle interno**. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135>. Acesso em 09/06/2015.
- CRC-SP, **Curso Básico de Auditoria 1 – Normas e procedimentos**. São Paulo: Atlas, 1988.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- FAYOL, Henri. **Administração industrial e geral**. São Paulo: Atlas, 1994.
- FRANCO, H., MARRA, E. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas 2009.
- FRUTUOSO, André Luiz. **Sistema de controle interno em empresa familiar: um estudo de caso**. Florianópolis. 2004. Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis296115.PDF>>. Acesso em 02/06/2015.
- G1. **Principal meio de locomoção dos brasileiros é andar de ônibus ou a pé**. Disponível em <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2015/10/principal-meio-de-locomocao-dos-brasileiros-e-andar-de-onibus-ou-pe.html>>. Acesso em 29/11/2015.
- GIL, Antônio Carlos, 1946. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- GOMES, Wellington Samael Guesser. **Controles internos: estudo de caso na Madeireira Fontana**. Florianópolis, 2015.
- HERNANDEZ Perez Junior, José. **Auditoria de demonstrações contábeis - normas e procedimentos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- _____. **Auditoria de demonstrações contábeis - normas e procedimentos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Sinopse do censo demográfico 2010**. Disponível em <<http://www.censo2010.ibge.gov.br/>>. Acesso em 27/11/2015.

IMBRAFORTE BLINDADOS. **Empresa de cofres**. Disponível em: <<http://www.imbraforte.com.br/institucional>> Acesso em: 01/11/2015.

JUND, Sergio. **Auditoria**: conceitos, normas técnicas e procedimentos - teoria e 700 questões. 5. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2003.

LUNKES, Rogério J; SCHNORRENBURGER, Darci. **Controladoria na coordenação dos sistemas de gestão**. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS JUNIOR, Joaquim. **Como escrever trabalhos de conclusão de curso**: instruções para planejar e montar, desenvolver, concluir, redigir e apresentar trabalhos monográficos e artigos. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 2008.

MARTINS, Rosilda Baron. **Metodologia científica**: como se tornar mais agradável a elaboração de trabalhos acadêmicos. Curitiba: Juruá, 2008.

MENDES, J. V.; ESCRIVÃO FILHO, E. **Sistemas integrados de gestão ERP em pequenas empresas**: um confronto entre o referencial teórico e a prática empresarial. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-530X2002000300006> 2002, Acesso em 29/09/2015.

MIGLIAVACCA, Paulo Norberto. **Controles internos nas organizações**. 2. ed. São Paulo: Edicta, 2004.

MILTELLO, K. **Quem precisa de um ERP?** *Info Exame*, p. 140, mar. 1999.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE, NBC P 1 – **Normas profissionais de auditoria independente**. Disponível em <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/p1.htm>>. Acesso em 29/11/2015.

_____. NBC T 11 – **Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis**. Disponível em <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t11.htm>>. Acesso em 17/09/2015.

NTU, Associação Nacional das Empresas de Transporte Urbano. **O que é BRT?** Disponível em: <<http://www.brtbrasil.org.br/index.php/brt#.V15ZinarTIU>>. Acesso em 30/11/2015

SCHNIDGER, Cristian. **Os benefícios da auditoria externa**. 2014. Disponível em: <<http://www.contabeis.com.br/artigos/2010/os-beneficios-da-auditoria-externa/>> Acesso em: 01/11/2015.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA. Biblioteca Universitária. Serviço de Referência. **Catálogos de Universidades**. Apresenta endereços de Universidades nacionais e estrangeiras. Disponível em: <<http://www.bu.ufsc.br>>. Acesso em: 26/11/2015.